GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 32192C
Inscrit le 15 mars 2013

Audience publique du 3 octobre 2013

Appel formé par
la société à responsabilité limitée ..., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 4 février 2013 (n° 29865 du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur les salaires

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 32192C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 15 mars 2013 par Maître Cathy ARENDT, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., établie et ayant son siège à L- …, représentée par son gérant actuellement en fonctions, inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le n° B …, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 4 février 2013, l'ayant déboutée de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 17 novembre 2011 rejetant sa réclamation telle que dirigée contre le « *bulletin d'imposition pour les années 2006, 2007 et 2008 du 18 mai 2011* » ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 15 avril 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 15 mai 2013 par Maître Cathy ARENDT pour compte de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Katya VASILEVA, en remplacement de Maître Cathy ARENDT, et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 juin 2013.

Le bureau d'imposition RTS-… de la section des impôts sur les salaires de l'administration des Contributions directes émit le 13 avril 2011 à l'encontre de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., ci-après la « *société ...* », un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue d'un total de … euros au titre des années fiscales 2006, 2007 et 2008, ci-après désigné par le « *bulletin de retenue* », sur base des considérations suivantes :

« *En date du 17/03/2011, il a été procédé, en application des dispositions de l'article 136 L.I.R. de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, à une révision des retenues d'impôt à opérer, à déclarer et à verser par vos soins à l'Administration des contributions, du chef de rémunérations allouées à votre personnel salarié et retraité.*

La révision portant sur les années d'imposition 2006 à 2008 inclusivement a eu lieu conformément aux dispositions de la section 5 du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions.

D'après l'état récapitulatif du rapport de la révision, les compléments de retenue d'impôt et les suppléments y relatifs sont fixés aux montants ci-après, ceci sans préjudice des intérêts de retard grevant les arriérés conformément à l'article 155 L.I.R., ainsi que, le cas échéant, des retenues d'impôt déclarées mais non encore versées ».

Dans le même bulletin du 13 avril 2011, il fut encore précisé que « *conformément aux dispositions de l'article 136 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, l'employeur est personnellement responsable de la déclaration et du paiement de l'impôt retenu* ».

La société ... introduisit, par courrier du 8 juillet 2011, auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après le « *directeur* », à l'encontre dudit bulletin de retenue une réclamation par laquelle, en substance, elle contesta ne pas avoir fourni toutes les fiches de retenue d'impôt nécessaires, tout en expliquant que ce serait sa fiduciaire de l'époque, la société … S.A., qui aurait continué toutes les fiches de retenue d'impôt à l'administration des Contributions directes.

Par décision du 17 novembre 2011, le directeur confirma intégralement le bulletin de retenue et rejeta en conséquence la réclamation comme étant non fondée aux motifs suivants :

« *Nach Einsicht der am 12. Juli 2011 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ... ..., im Namen der Gesellschaft ... s.à r.l., mit Sitz in L-..., "Widerspruch" einlegt gegen den Lohnsteuerzusatzbescheid der Jahre 2006, 2007 und 2008, ergangen am 18. Mai 2011 ;*

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 Abgabenordnung (AO) ;

Nach Einsicht der Steuerakte ;

In Erwägung, dass gegen Steuerbescheide das Rechtsmittel der Anfechtung (Reklamation) gegeben ist ;

In Erwägung, dass sich die Rechtsmittelführerin dadurch beschwert fühlt, weil das Lohnsteueramt die Lohnsteuer zum höchstvorgesehenen Tarif nachforderte, da bei Prüfung nachweislich Lohnsteuerkarten fehlten ;

In Erwägung, dass gemäss § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge der Rechtsmittelführer gebunden sind ;

In Erwägung dass gemäss Artikel 143, Absatz 1, des Einkommensteuergesetzes vom 4. Dezember 1967 (in Folge L.I.R.) für jeden regulären Arbeitnehmer eine Lohnsteuerkarte auszustellen ist ;

dass Artikel 143, Absatz 3 L.I.R. in aller Klarheit bestimmt, dass die Lohnsteuerkarte dem Arbeitnehmer ausgehändigt wird, welcher verpflichtet ist, sie dem Arbeitnehmer zu übergeben, unterlässt er dies jedoch, so hat der Arbeitgeber den Abzug nach den beschwerlichsten tariflichen Bestimmungen vorzunehmen ;

In Erwägung, dass, gemäss Artikel 136, Absatz 4 L.I.R., der Arbeitgeber persönlich haftet, nicht nur für die einbehaltene Steuer, sondern auch für die Steuer, die er hätte einbehalten müssen ;

In Erwägung, dass mangels Anmeldung oder bei unrichtiger Berechnung die Steuer durch die Verwaltung festgesetzt werden kann (Artikel 136, Absatz 7 L.I.R.) ;

In Erwägung, dass das Lohnsteueramt im gegebenen Falle, den berichtigten, gesetzlich vorgeschriebenen Lohnsteuerabzug, an Stelle des Arbeitgebers, von Amts wegen vorzunehmen hatte ;

In Erwägung, dass die obenstehende Bestimmung des Artikels 143, Absatz 3 L.I.R. einerseits zwingend für den Arbeitgeber ist, andererseits den Arbeitnehmer besonders anhalten soll, seine Lohnsteuerkarte abzugeben ;

In Erwägung, dass es folglich keinesfalls dem Arbeitgeber zusteht, bei Fehlen der Lohnsteuerkarten, Abzüge nach eigenem Gutdünken einzubehalten, sondern er ohne weiteres die besagten beschwerlichsten tariflichen Bedingungen anzuwenden hat ;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelschrift vorgibt fehlende Lohnsteuerkarten nachzureichen ;

In Erwägung, betreffend das Jahr 2006, dass 14 Lohnsteuerkarten eingereicht wurden, von denen sich insgesamt drei als gesetzeskonform in Ordnung erweisen (226/586 K. Bak, 226/579 K. Gacek, 226/576 S. Powroznik), welche alle drei vom Lohnsteuerbüro als gültig anerkannt wurden und somit zu keinerlei Nachbesteuerung im Streitjahr 2006 Anlass gaben ;

In Erwägung jedoch, dass es sich bei samtlichen anderen Lohnsteuerkarten ohne Ausnahme um blosse Rohlinge handelt, insofern die für eine Erstausstellung zuständige Gemeindebehörde den Personenstand als "getrennt lebend" anführte und von daher keine Steuerklassen einfügte, in Einklang mit Artikel 16, Absatz 2, des grossherzoglichen Reglements vom 21. Dezember 2007 in Ausführung von Artikel 143 L.I.R. ;

In Erwägung, dass Artikel 15 des vorbenannten Reglements es der Zuständigkeit der Lohnsteuerbüros vorbehalt, im Falle der Trennung die Steuerklasse richtig einzusetzen,

worüber die betroffenen Arbeitnehmer übrigens von der Gemeindebehörde in Kenntnis gesetzt werden ;

In prinzipieller Erwägung, dass Steuerkarten ohne Steuerklasse keinen korrekten Lohnsteuerabzug ermöglichen und deshalb vom Arbeitgeber, wenn nicht als ungültig zurück gewiesen, mit den beschwerlichsten tariflichen Bedingungen belegt werden müssen ;

In Erwägung, dass, betreffend das Jahr 2007, bezeichnenderweise überhaupt keine Lohnsteuerkarte nachgereicht wurde ;

In Erwägung, dass betreffend das Jahr 2008 jeweils drei Lohnsteuerkarten nachgereicht wurden, welche als gültig (119.785/ C. Bensch, 168.524/ Z. Gawrysiak, 169.378 / M Ciura) vom Lohnsteuerbüro anerkannt wurden und somit zu keinerlei Nachbesteuerung im Streitjahr 2008 Anlass gaben ;

dass des Weiteren ein Antrag auf eine Lohnsteuerkarte für 2008 beiliegt, wobei selbstverständlich ein blosser Antrag keine gültige Lohnsteuerkarte darstellt oder gar ersetzen könnte ;

In nebensächlicher Erwägung, dass eine Lohnsteuerkarte zum Jahre 2009 beigefügt wurde, was im Rahmen der vorliegenden Streitsache belanglos bleibt, da ausschliesslich die Steuerjahre 2006 bis 2008 strittig sind ;

In Erwägung, dass sich aus vorstehenden Ausführungen klar ergibt, dass das Lohnsteueramt im gegebenen Falle zu Recht den berichtigten, gesetzlich vorgeschriebenen Lohnsteuerabzug, an Stelle des Arbeitgebers, von Amts wegen vorgenommen hat ;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 15 février 2012, la société ... fit introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 17 novembre 2011.

Dans son jugement du 4 février 2013, le tribunal administratif, eu égard à l'indication dans la requête introductive selon laquelle ledit recours aurait été déposé « *à titre subsidiaire* » et « *à titre conservatoire* » par rapport à un recours gracieux introduit par la société ... en date du 19 décembre 2011, prit acte de la déclaration du litismandataire de cette dernière de vouloir effectivement soumettre la décision directoriale entreprise au tribunal, sans ne plus attendre une éventuelle décision à intervenir sur la demande de remise gracieuse introduite pour compte de la société ..., le tribunal ayant rappelé qu'une demande de surseoir à statuer en attendant que le directeur ait rendu sa décision par rapport à la demande en obtention d'une remise gracieuse n'est pas compatible avec la réglementation impérative de la procédure à suivre devant les juridictions administratives qui, en vue d'une prompte évacuation des affaires, enlève en large partie la maîtrise de la conduite de la procédure aux parties.

Le tribunal rejeta ensuite le moyen d'irrecevabilité étatique tiré du libellé obscur de la requête introductive de première instance en retenant qu'elle produit certes un seul moyen à l'appui de son recours, moyen de surcroît esquissé de manière sommaire, mais qu'il s'agit d'un moyen intelligible, de sorte que la partie étatique ne saurait être considérée comme se trouvant dans l'ignorance du moyen formulé à l'appui du recours et des conclusions de la demanderesse.

Quant au fond, le tribunal qualifia l'argumentation de la demanderesse comme étant particulièrement confuse et changeante et rappela qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, « *la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* » et que le contribuable ne saurait dès lors, comme en l'espèce, se contenter de vagues affirmations, basées sur une simple opinion, mais qu'il lui appartient, concrètement, de rapporter la preuve qu'il a respecté ses obligations légales, c'est-à-dire qu'en l'occurrence il a effectivement communiqué toutes les fiches complètes de retenue d'impôt de ses salariés à l'administration des Contributions directes. En outre, le tribunal souligna que le contribuable est personnellement tenu du respect des obligations lui imposées par la loi fiscale, qu'il ne saurait dès lors s'en décharger en excipant de la faute d'un tiers, fût-il contractuellement chargé de ces obligations, un tel contrat n'étant pas opposable aux tiers ni *a fortiori* à l'administration et que, plus particulièrement, l'employeur, à défaut de remise de fiche de retenue d'impôt par le salarié, a l'obligation de retenir, de déclarer et de verser dans les délais lui impartis par la loi les retenues d'impôt d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses, sans disposer d'une quelconque latitude pour attendre une éventuelle remise tardive des fiches manquantes ou opérer de son propre chef une retenue au taux qu'il estime correspondre à la réalité économique. Il constata que la demanderesse semblait reconnaître que toutes les fiches en question n'avaient pas été effectivement communiquées, mais qu'elle affirmait être de bonne foi, alors que ce serait son ancien comptable qui n'aurait pas continué lesdites fiches à l'administration des Contributions directes, et que la demanderesse restait en défaut d'établir, d'une quelconque façon, qu'elle avait effectivement communiqué de manière complète les fiches de retenue d'impôts à l'administration des Contributions directes. Le tribunal jugea partant que c'était à bon droit que le bureau d'imposition compétent, se basant sur les dispositions des articles 136 et 143 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », avait émis un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue, opérant des redressements au titre des années fiscales 2006 à 2008 par application du taux de la retenue à la source selon les conditions les plus onéreuses, cette même conclusion s'imposant selon le tribunal en ce qui concernait la décision directoriale déférée, le directeur ne s'étant vu soumettre un quelconque élément susceptible d'énerver ledit bulletin.

Après avoir rappelé qu'il siégeait en l'espèce en tant que juge de la réformation, le tribunal releva que la demanderesse n'avait fourni au niveau de sa requête introductive d'instance aucun moyen de fait ou de droit, ni aucun élément susceptible d'énerver la décision directoriale, mais qu'elle exposait, dans le cadre de son mémoire en réplique, avoir réussi à récupérer « *un grand nombre de cartes d'impôts de ses salariés au service de la société pendant les années litigieuses 2006 à 2008, complétées, avec mention de la classe d'impôt des salariés* », même si elle admettait que certaines des cartes d'impôt étaient toujours manquantes, et qu'elle estimait que ces pièces devraient permettre de procéder à une détermination de la retenue « *applicable à l'heure nouvelle* ». Le tribunal refusa cependant de suivre ce raisonnement pour une double raison. En premier lieu, il considéra qu'à défaut de moyen valable susceptible d'énerver la décision directoriale et lui permettant d'épuiser son pouvoir de réformation à partir de la requête introductive d'instance, par ailleurs introduite à titre conservatoire seulement, il ne saurait admettre une telle façon de procéder consistant en fait à introduire une requête factice, dépourvue de tout moyen valable susceptible d'étayer les prétentions de la requérante, aux seules fins de conserver le bénéfice de délais de recours, pour ensuite seulement, dans le cadre du mémoire en réplique, formuler un moyen inédit jusque lors sur base d'éléments qui n'existaient pas au moment de l'introduction de la requête, de sorte à avoir, artificiellement, prolongé le délai du recours de quatre mois, à savoir les trois mois endéans lesquels l'Etat dut déposer son mémoire en

réponse et le mois supplémentaire endéans lequel le mémoire en réplique devait être déposé, la demanderesse ayant ainsi contourné l'obligation lui imposée de déposer endéans un délai préfixe - en l'occurrence 3 mois - une requête contenant l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués et le relevé des pièces dont le requérant entend se servir, lesdits éléments n'ayant en l'espèce été fournis que dans le cadre du mémoire en réplique. En second lieu, le tribunal admonesta que la demanderesse s'était contentée de lui soumettre « *en vrac* » et sans distinction des copies de fiches de retenues d'impôts, dont certaines étaient de surcroît toujours incomplètes, tandis que d'autres fiches faisaient toujours défaut, sans fournir le moindre élément tangible, voire une quelconque explication en droit ou en fait susceptible d'énerver l'argumentation juridique précise du directeur, de sorte que le tribunal, confronté à un dossier non autrement instruit sur ces points, ne pouvait que constater que lesdits motifs de refus n'avaient pas été utilement combattus, la demanderesse n'ayant tout simplement pas pris position y relativement, mais s'étant contenté de réclamer la prise en compte de ces pièces supplémentaires de manière à ne pas avoir mis le tribunal en mesure d'engager utilement un quelconque débat afférent. Estimant que saisi d'un recours contentieux portant contre un acte déterminé, l'examen auquel il doit se livrer ne peut s'effectuer que dans le cadre des moyens invoqués par la demanderesse pour contrer les motifs de refus spécifiques à l'acte déféré, mais que son rôle ne consistait pas à procéder, indépendamment des motifs de refus directoriaux, à un réexamen général et global de la situation fiscale de la demanderesse, le tribunal déclara qu'il ne lui n'appartenait pas de suppléer à la carence de la partie demanderesse et de rechercher lui-même les moyens juridiques qui auraient pu se trouver à la base de ses conclusions et que la simple demande non autrement circonstanciée ne lui permettait pas d'épuiser utilement son pouvoir de réformation par rapport à la décision directoriale litigieuse.

Le tribunal rejeta partant le recours de la société ... comme étant non fondé.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 15 mars 2013, la société ... a fait relever appel de ce jugement du 4 février 2013.

Le délégué du gouvernement soulève le premier moyen d'irrecevabilité tiré de ce que contrairement au prescrit de l'article 8, alinéa 2, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, l'appel ne serait pas dirigé contre le jugement du tribunal du 4 février 2013, mais contre l'Etat, sinon l'administration des Contributions directes.

S'il est vrai que la requête d'appel déposée le 15 mars 2013 énonce que l'appel y véhiculé « *est dirigé contre 1. L'Etat du Grand-Duché de Luxembourg* (…), *2. Monsieur Le Ministre de l'Administration des contributions directes* (…) », elle indique pourtant également que « *l'appelante interjette formellement appel d'un jugement du Tribunal administratif de Luxembourg contradictoirement rendu entre parties en date du 4 février 2013, sous le numéro 29.865 du rôle, dont le dispositif est conçu comme suit* (…) ». Dans la mesure où la requête précise ainsi que l'appel par elle véhiculé est dirigé contre le jugement du 4 février 2013, elle est conforme au prescrit de l'article 8, alinéa 2, de la loi prévisée du 7 novembre 1996 et le moyen d'irrecevabilité afférent du délégué du gouvernement est à écarter.

En second lieu, le délégué du gouvernement relève que l'appelante demande, dans sa requête d'appel, de voir ordonner « *la modification des bulletins attaqués* », alors qu'en première instance, elle aurait demandé la réformation de la décision directoriale du 17 novembre 2011. Le délégué du gouvernement soutient que cette demande soumise en appel s'analyserait en une demande nouvelle prohibée en instance d'appel par l'article 41, alinéa 2,

de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives et qu'elle serait partant irrecevable.

Dans son dispositif, la requête d'appel demande à la Cour de « *déclarer (l'appel) justifié,*

par réformation, voir dire fondé le recours en réformation déposé le 15 février 2012,

Principalement, voir ordonner la modification des bulletins attaqués (...)

Subsidiairement, voir réserver à la société ... de verser un rapport détaillé d'une fiduciaire (…) ».

Dans la mesure où le recours initial du 15 février 2012 tendait à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale du 17 novembre 2011, l'appel sous examen doit ainsi être considéré comme tendant aux mêmes fins et la demande de voir ordonner la modification des bulletins en cause vise nécessairement la conséquence à tirer du caractère fondé allégué du recours en cause, à savoir qu'en cas de succès les impositions opérées devraient être révisées dans le sens de la réduction des cotes de retenues sur traitements et salaires fixées dans les bulletins en cause.

Par voie de conséquence, le dispositif de la requête d'appel ne véhicule pas une demande nouvelle prohibée par l'article 41, alinéa 2, de la loi prévisée du 21 juin 1999 et le moyen d'irrecevabilité afférent du délégué du gouvernement est à rejeter.

L'appel sous examen est partant recevable pour avoir été par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son appel, la société ... expose qu'elle aurait exercé l'activité d'entreprise de construction avec un certain nombre de salariés pendant les années 2006 et 2007, qu'ayant eu au début de cette période une vingtaine de salariés, elle aurait cependant réduit son personnel à partir de février 2007 suite à différents problèmes. Tout en admettant qu'en sa qualité d'employeur elle aurait également été responsable envers l'administration du paiement correct de la retenue d'impôt sur les salaires, la société ... fait valoir qu'elle aurait confié la gestion des dossiers administratifs de ses salariés à l'un de ses employés de l'époque, chargé de collecter les fiches d'impôt des salariés et de les transmettre ensuite à la fiduciaire, laquelle avait été chargée de s'occuper de l'établissement des fiches de salaires et de toutes les formalités et obligations envers les administrations fiscales. Elle serait partant légitimement partie du principe que tant ses salariés que sa fiduciaire auraient correctement effectué leur travail et payé les retenues d'impôt sur les salaires conformément à la loi et elle n'aurait à aucun moment, entre l'année 2006 et avril 2011, reçu une demande de la part de sa fiduciaire ou de l'administration compétente afin de remettre des documents supplémentaires requis pour la fixation correcte de retenues d'impôt sur traitements et salaires. Elle aurait dès lors été tout à fait étonnée de devoir constater en avril 2011 l'existence d'irrégularités apparentes dans les dossiers administratifs de son personnel au vu de l'émission d'un bulletin de retenue d'impôt sur salaires et pensions portant fixation de compléments de retenues d'impôt pour les années 2006 à 2008 d'un total de … €. Cependant, il se serait avéré qu'un certain nombre de fiches d'impôt de salariés auraient manqué ou n'avaient pas été remplies correctement, de manière qu'elle aurait été tenue de retenir les impôts sur les salaires des salariés en question au taux maximal et de transmettre ces montants à l'administration compétente. La société ... déclare qu'elle aurait de suite tenté de contacter sa fiduciaire pour clarifier ces problèmes, mais qu'elle n'aurait guère eu de succès au vu du changement de l'actionnariat de la fiduciaire et du litige existant entre les anciens et les

nouveaux associés, litige ayant engendré pour elle de graves problèmes pour récupérer ses dossiers comptables. Ce ne serait qu'en juin 2012 qu'elle aurait pu récupérer auprès du litismandataire de sa fiduciaire ses dossiers comptables, ce qui lui aurait alors seulement permis de retrouver une bonne partie des documents nécessaires pour le calcul des retenues d'impôt sur les salaires, mais non pas de vérifier si tous ces documents avaient effectivement été soumis à l'époque par la fiduciaire à l'administration des Contributions directes. Ce seraient ces difficultés pour récupérer les documents pertinents en l'espèce qui expliqueraient sa position en première instance et le caractère confus et changeant de son argumentation lui reproché par le tribunal.

La société ... déclare maintenir également en instance d'appel son argument que les montants mis en compte dans le bulletin du 13 avril 2011 seraient surfaits et qu'elle n'aurait pas dû être obligée de retenir et de continuer à l'administration pour l'ensemble des salariés les retenues d'impôt sur traitements et salaires au taux maximal en raison du défaut de fiches de retenue d'impôt en bonne et due forme pour tous ses salariés. Elle fait valoir que des fiches de retenue existeraient pour la plupart de ses salariés, mais qu'elle ne serait pas en mesure de prouver positivement que sa fiduciaire avait régulièrement transmis tous les documents pertinents à l'administration, ni quand elle aurait effectivement procédé à cette transmission. Cependant, à l'heure actuelle les pièces récupérées permettraient de constater les classes d'impôt des salariés et les retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par elle. Par rapport à la critique du tribunal qu'elle aurait dû soumettre en cause une fiche de retenue dûment complétée pour chaque dossier de salarié par rapport auquel le directeur avait constaté soit le défaut soit le caractère incomplet de la fiche, tout comme elle aurait dû, en cas de défaut persistant de telle ou telle fiche de retenue, justifier ce défaut et prendre position par rapport à l'incidence de cette absence de fiches par rapport à ses obligations légales, la société ... relève que tant le bulletin du 13 avril 2011 que la décision directoriale du 17 novembre 2011 n'indiqueraient pas le détail du recalcul pour chaque salarié, mais que plus particulièrement la décision directoriale se limiterait à mentionner que pour l'année 2006, sur un total de 14 fiches seulement 3 auraient été conformes à la loi, tout comme elle indique pour l'année 2007 qu'aucune carte d'impôt n'aurait été remise. Pour l'année 2008, le bulletin et la décision directoriale font état de trois fiches de retenue d'impôt qui auraient été remises *a posteriori* et reconnues comme valables.

Par rapport à l'année 2006, la société ... se prévaut d'un relevé des montants des retenues d'impôt calculés par la fiduciaire à l'époque sur base des pièces qu'elle verse actuellement en cause et reconnait redevoir au titre de cette année pour l'ensemble de ses salariés un montant supplémentaire de … €. En ce qui concerne l'année 2007, elle se réfère pareillement à un tableau des retenues d'impôt calculées sur base des pièces existantes et elle avance ainsi le montant de … € comme total des retenues d'impôt complémentaires ayant dû être opérées au titre de cette année, tout en rappelant que les ouvriers auraient été désaffiliés à partir de février sinon mars 2007 et que seuls des employés administratifs seraient restés à son service. Quant à l'année 2008, la société ... déclare ne plus contester le montant calculé par l'administration des Contributions directes. La société ... se prévaut encore d'un recalcul de l'ensemble des retenues d'impôt sur les salaires qui auraient dû être effectuées pour les années 2006 et 2007 pour chaque salarié individuellement afin de corroborer sa contestation des montants recalculés par l'administration et pour voir établir le solde correct de retenues d'impôt qui reste dû selon elle.

Conformément à l'article 136, paragraphes 2 et 3, LIR, la retenue sur les rémunérations d'une occupation salariée est à opérer par l'employeur pour compte et à décharge du salarié et ce lors de chaque attribution de salaires. Le règlement grand-ducal modifié du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires

et les pensions précise en ses articles 4, 8, alinéa 5, 13, 14 et 15 que chaque allocation de rémunération donne lieu à des inscriptions au compte de salaire ou de pension par l'employeur, que les fiches de retenue d'impôt comportant les extraits des comptes de salaires doivent être remises d'office par l'employeur au bureau compétent avant le 1er mars de l'année qui suit l'année d'imposition à laquelle le compte se rapporte et que l'employeur est tenu de déclarer l'impôt dans un délai légal précis, au vu des fiches de salaire à sa disposition, à savoir dans les 10 jours qui suivent la fin de la période de déclaration qui correspond, en fonction de la somme des retenues du mois, soit au mois, soit au trimestre, soit à l'année.

Au vœu de l'article 143 LIR, « *il sera établi pour chaque salarié une fiche de retenue d'impôt portant les indications nécessaires à l'application du tarif de retenue* (…) » et « *la fiche sera délivrée au salarié qui sera tenu de la remettre* à *l'employeur, faute de quoi l'employeur devra opérer la retenue d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses* ». A cet égard, il se dégage de l'article 12 du règlement ministériel du 18 septembre 1987 portant exécution de l'article 143 LIR, applicable aux années d'imposition 2006 et 2007 encore litigieuses, que la fiche de retenue était délivrée au titulaire qui est tenu de la remettre sans délai à l'employeur et qu'une fiche incomplète était à soumettre par son titulaire au bureau RTS compétent en vue de recevoir les inscriptions complémentaires nécessaires avant d'être remise à l'employeur. L'article 25 du même règlement ministériel obligeait l'employeur à déterminer la retenue sur la base des énonciations de la fiche de retenue. Pour le cas où le salarié restait en faute de soumettre à son employeur une fiche de retenue ou lui soumettait une fiche incomplète, l'article 1er, alinéa 1er du règlement grand-ducal du 8 juillet 2002 portant exécution de l'article 143, alinéa 3 LIR exige que la retenue doit être déterminée d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses et l'alinéa 2 du même article précise que « *la retenue correspondant aux dispositions tarifaires les plus onéreuses est celle indiquée au barème de retenue applicable à un salaire ordinaire de la classe d'impôt 1, sans qu'elle puisse être inférieure à 33% de la rémunération semi-nette* ».

Enfin, il y a lieu de rappeler qu'en vertu de l'article 136, alinéa 4 LIR, « *l'employeur est personnellement responsable de l'impôt retenu ainsi que de l'impôt qu'il aurait dû retenir, à moins que, dans ce dernier cas, il ne soit établi que le défaut ou l'insuffisance de retenue ne lui est pas imputable* ». Nonobstant le fait que la société ... avait confié l'exécution de ses obligations fiscales en tant qu'employeur à une fiduciaire, elle restait dès lors responsable de la fixation correcte des retenues d'impôt à opérer sur les salaires payés à ses salariés et des déclarations et paiements des retenues à l'administration compétente.

L'article 136, alinéa 7 LIR dispose qu' « *à défaut de déclaration ou en cas de détermination inexacte, l'impôt peut être fixé par l'administration* ». L'article 21 du règlement grand-ducal prévisé du 27 décembre 1974 précise à cet égard qu' « *à défaut de déclaration ou en cas de détermination inexacte de la retenue, l'impôt en souffrance est fixé par l'administration qui, conformément aux dispositions des alinéas 4 et 5 de l'article 136 de la loi et à celles de la loi générale des impôts, en réclame le paiement au moyen d'un bulletin écrit, soit de l'employeur (...), soit du salarié (..), soit de toute autre personne responsable du paiement de l'impôt* ».

Il découle de l'ensemble de ces dispositions que l'employeur est tenu de déterminer le montant de la retenue d'impôt au moment de chaque allocation de salaires et qu'en l'absence de fiche de retenue ou en présence d'une fiche incomplète ne permettant pas la fixation correcte de la retenue, l'employeur est tenu de calculer la retenue d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses telles que définies par la législation pertinente. Lorsque l'administration constate lors d'un contrôle que l'employeur avait fixé

incorrectement les retenues opérées sur les salaires par lui payés, l'administration est en droit de déterminer *ex post* les retenues qui auraient dû être prélevées par l'employeur aux moments respectifs de l'allocation des salaires en conformité avec la loi et de fixer le montant des suppléments de retenues en souffrance par la voie d'un bulletin écrit.

Or, en l'espèce, le bulletin litigieux du 13 avril 2011 est fondé précisément sur un rapport de vérification du service de la retenue d'impôt sur les rémunérations de l'administration des Contributions directes du 25 mars 2011 ayant constaté l'absence ou le caractère incomplet de la majorité des fiches de retenues d'impôt des salariés de la société ... telles que soumises au contrôleur et la détermination partielle des retenues dans le non-respect de l'exigence légale d'appliquer les conditions tarifaires les plus onéreuses en cas d'absence ou du caractère incomplet d'une fiche de retenue.

Afin de prospérer dans sa voie de recours dirigée contre ce bulletin du 13 avril 2011, la société ... aurait dû établir le caractère erroné des fixations de retenues y contenues en ce que, soit, le bureau compétent aurait fixé erronément les suppléments de retenues sur base des éléments à sa disposition, soit, qu'il n'aurait pas correctement tenu compte de tous les éléments, dont des fiches de retenue, dont il aurait disposé au moment de la vérification. Par contre, dans la mesure où la retenue d'impôt sur salaires est à fixer lors de l'allocation des salaires par l'employeur ou suite à la vérification par l'administration sur base des éléments disponibles à ces moments respectifs et où l'absence de tous les éléments requis pour la fixation correcte de la retenue, dont surtout une fiche de retenue dûment complétée remise par la salarié, doit emporter la sanction prévue par l'article 143, alinéa 3 LIR et l'article 1er, alinéa 1er du règlement grand-ducal prévisé du 8 juillet 2002, à savoir la détermination de la retenue d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses, des éléments de preuve constitués ou soumis ultérieurement seulement dans le cadre d'un recours contentieux à l'encontre d'un bulletin fixant des compléments de retenues d'impôt sur salaires ne sauraient plus être admis comme motifs pour énerver la validité du bulletin. L'appelante aurait encore pu se prévaloir de l'article 21, alinéa 4 du règlement grand-ducal prévisé du 27 décembre 1974 sur base de la preuve que les impôts en souffrance auraient fait l'objet d'un paiement de la part des salariés concernés dans le cadre d'un décompte annuel ou d'une imposition par voie d'assiette.

Or, la société ... fait valoir en substance que des fiches de retenue existeraient pour la plupart de ses salariés, tout en admettant qu'elle n'est pas en mesure de prouver positivement que sa fiduciaire avait régulièrement transmis tous les documents pertinents à l'administration, ni quand elle aurait procédé à cette transmission. Elle concède encore implicitement que certaines fiches ont été complétées ultérieurement. Elle se fonde essentiellement sur l'argument suivant lequel tous les éléments soumis par elle à l'heure actuelle, dont surtout des fiches de retenue et autres documents récupérés sur le tard auprès de son ancienne fiduciaire, permettraient de constater les classes d'impôt des salariés et les retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées déjà à l'époque par elle. Une telle argumentation basée sur des fiches de retenues et d'autres documents réunis *ratione temporis* largement après l'émission du bulletin litigieux du 13 avril 2011 n'est pas de nature à affecter la validité du contenu du bulletin litigieux du 13 avril 2011, étant donné qu'elle ne revient pas à établir voire même alléguer que ces éléments auraient été soumis au bureau RTS compétent ou du moins disponibles au moment de la vérification ayant conduit au rapport susvisé du 25 mars 2011, voire même qu'ils auraient au plus tard été soumis au directeur, et qu'elle ne met pas en avant des paiements d'impôt de la part des salariés concernés afin de se prévaloir de l'article 21, alinéa 4 du règlement grand-ducal prévisé du 27 décembre 1974.

Il découle de ces développements que l'argumentation de l'appelante n'est de nature à affecter la validité ni du bulletin litigieux du 13 avril 2011, ni de la décision directoriale critiquée du 17 novembre 2011. L'appel est partant à rejeter comme étant non fondé.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 15 mars 2013 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant, confirme le jugement entrepris du 4 février 2013,

condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 3 octobre 2013 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE